



UNICEUB – CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA

**AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE
CONTROLE GERENCIAL PARA A ATIVIDADE AGRÍCOLA**

SALETE PEREIRA SALGADO

RA:9902318

Brasília/DF, Junho de 2005

SALETE PEREIRA SALGADO

**AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE
CONTROLE GERENCIAL PARA A ATIVIDADE AGRÍCOLA**

Monografia apresentada ao UNICEUB, como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor João Alberto de Arruda

Brasília/DF, Junho de 2005

SALETE PEREIRA SALGADO

**AS INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO INSTRUMENTOS DE
CONTROLE GERENCIAL PARA A ATIVIDADE AGRÍCOLA**

Essa monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília, obtendo a nota de _____ atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Supervisor do Estágio de Monografia : Frederico Cruz

Coordenador do Curso de Ciências Contábeis
Professor: Ardêmio João Brixner

Professores que compuseram a banca:

Profº (Orientador) João Alberto de Arruda
Departamento de Contabilidade do UNICEUB
Nota atribuída

Profº .
Departamento de Contabilidade do UNCEUB
Nota atribuída

Profº:
Departamento de Contabilidade do UNICEUB
Nota atribuída:

Brasília/DF, Junho de 2005

Dedicatória

Aos meus irmãos, por pelo incentivo e paciência nas minhas incompreensões, e a meus pais (in memória) que tiveram a alegria de me ver entrar para o curso, porém lhes faltaram vida para participar da minha formatura. E a todos os meus amigos pela presença constante e incentivo.

Agradecimentos

A Deus, por ter estado junto comigo em todos os momentos de minha vida, principalmente neste período acadêmico.

Aos meus irmãos, familiares e amigos, e aos meus professores, pela dedicação e compreensão.

Pensamento

Senhor usa de todas as formas para atrair-nos para Ele, porque quer que experimentemos o seu amor; está sempre a nos chamar: " Vinde a mim todos vós que estais cansados e fatigados sob o peso dos vossos fardos, e eu vos darei descanso. Tomai sobre vós o meu jugo e aprendei de mim, porque sou manso e humilde de coração, e vós encontrareis descanso. Pois o meu jugo é suave e o meu fardo é leve" (Mt 11, 28-30).

RESUMO

SALGADO, Salete Pereira. As Informações de Custos como Instrumento de Controle Gerencial para a Atividade Agrícola. 2004, Op. Ciências Contábeis. Uniceub – Brasília-DF.

O propósito deste trabalho monográfico, é refletir sobre a importância de utilizar os custos como ferramentas para os gestores das atividades rurais, dos pequenos e médios produtores de soja do município de Cristalina-GO.

Por dar credibilidade aos sistemas de custos, na área rural, por produtor rural, principalmente aos pequenos e médios produtores que representam a maioria no município de Cristalina-GO, dada a alta competitividade do setor, e por acreditar nos benefícios que estas ferramentas pode trazer para estes produtores e para o município, é que despertou interesse por esta pesquisa.

O estudo apresenta uma explanação da cultura no Brasil como um todo e o perfil atual dos agricultores, apresentando os sistemas de custos tradicionais e analisando o Método de Custeio por Atividades – ABC, fazendo uma sugestão de qual o melhor método para ser utilizado no processo de produção dos pequenos e médios produtores.

Os Sistemas Tradicionais de Custeio se concentram nos custos correntes de produção, em prejuízo da análise do impacto do custo no ciclo de

safra. Com isto, deixam de levar em conta a meta por meio da qual se analisa a viabilidade de produzir para o mercado.

O Custeio Baseado em Atividades, permite fazer uma análise entre o desempenho de atividades que compõe o período da safra e os recursos que o produtor demanda, fornecendo aos gestores informações mais precisas de custos de despesas.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
ABC	Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPV	Custo do Produto Vendido
CST	Coordenação do Sistema Tributário
DPE	Departamento de Pesquisas
DRE	Demonstração do Resultado de Exercício
GCEA	Grupo de Coordenação de Estatísticas Agropecuária
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ITR	Imposto Territorial Rural
RBC	Revista Brasileira de Contabilidade

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPITULO I	13
1.1 Tema	13
1.2 Delimitação do Tema.....	13
1.3 Objetivo Geral	13
1.3.1 Objetivos Específicos	13
1.4 Problematização	14
1.5 Metodologia.....	14
1.6 Restrições do Estudo	14
CAPÍTULO II	16
2.1 Agricultura Brasileira	16
2.2 O Pequeno Produtor Rural X Empresários Rurais	20
2.3 Operações Agrícolas	23
2.4 Ciclo das Culturas	25
2.5 Coeficientes Técnicos	26
CAPITULO III	28
3.1 Sistemas de Custos	28
3.2 Custos pela Metodologia Tradicional	29
3.3 Custos Diretos	30
3.4 Custos Indiretos	31
3.5 Método de Custeio por Absorção	35
3.6 Método de Custeio Variável	38
3.7 O Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC	43
CONCLUSÃO	66
BIBLIOGRAFIA	68

INTRODUÇÃO

Este trabalho de monografia tem a finalidade de apresentar elementos necessários e colaboradores para a composição de ferramentas de sistemas de custos que podem ser aplicados na agricultura dos pequenos e médios produtores de soja, no município de Cristalina-GO.

O primeiro capítulo demonstra uma apresentação do projeto monográfico, o tema que será explanado no decorrer deste trabalho, apontando os seus objetivos gerais, específicos, questionando ainda o Método de Custeio Baseado por Atividades, propicia vantagens aos gestores agrícolas e modo que a gerar informações relevantes para auxiliar na tomada de decisão.

Apresenta a situação da safra de soja no ano de 2004/2005, e sua situação da quantidade de área plantada no Brasil, a quantidade produzida em 2005, o Rendimento Médio e os confrontos obtidos em 2004 e esperados em 2005 de área plantada de soja em 2005, sua Produção em toneladas e rendimento médio em kilos por hectares.

A identificação das características essenciais das culturas, apresentando os sistemas de custos que podem ser aplicados na agricultura, e sugerindo qual o método de custeio que favorece demonstrar as informações mais relevantes para a tomada de decisão dos pequenos e médios produtores.

Para que este trabalho fosse concebido, necessária foi coletar informações descritivas, onde com base em diversas visões de diferentes autores e coleta de dados na fazenda, pudesse identificar qual o sistema de

custos que mais se adapta, demonstrando as informações mais relevantes para a tomada de decisão.

CAPÍTULO I

1.1 Tema

As Informações de Custos como Instrumento de Controle Gerencial para a Atividade Agrícola.

1.2 Delimitação do Tema

Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC, como vantagem para tomada de decisões, nas empresas agrícolas de pequeno e médio porte, na fazenda Dayer, no município de Cristalina-GO, durante a safra de soja 2004/2005.

1.3 Objetivo Geral

Demonstrar como as informações de custos podem servir de instrumento para tomada de decisão na atividade agrícola.

1.3.1 Objetivos Específicos

Identificar as características essenciais das culturas temporárias e permanentes dos pequenos e médios produtores.

Identificar os sistemas de custos que podem ser aplicados na agricultura dos pequenos e médios produtores.

Demonstrar que o custeio baseado em atividades ABC, é o que mais se adapta, demonstrando as informações mais relevantes para a tomada de decisão.

1.4 Problematização

O Custeio Baseado em Atividades – ABC, propicia vantagens aos gestores das empresas agrícolas de médio e pequeno porte, de modo a gerar informações para auxiliar na tomada de decisão?

1.5 Metodologia

A metodologia usada para o desenvolvimento do trabalho foi aquela realizada através de pesquisas bibliográficas em livros, revistas, artigos de jornais e meio eletrônico que tratam de metodologias e sistemas de custeio, na contabilidade de custos e pesquisa de campo.

Os dados coletados compreendem as etapas durante o plantio, a colheita e a venda de grãos de soja na safra 2004/2005, no período de outubro de 2004 a abril de 2005. Neste sentido, a pesquisa foi desenvolvida com base em informações coletadas, relativas a uma propriedade agrícola de plantio direto, localizada na Fazenda Dayer, no município de Cristalina-GO, porém, o trabalho está focalizado na safra de soja como cultura temporária.

A pesquisa de campo teve seus dados tratados e agrupados através de planilhas de apontamento e planilhas de custos, de maneira que permitisse um maior detalhe de conhecimento durante a safra, esta tarefa se torna impossível sem o acompanhamento cotidiano da empresa.

1.6 Restrições do Estudo

A fazenda pesquisada, não se encontra em condições de fornecer informações detalhadas, como planejado para o trabalho, pois, os agricultores

não possuem uma contabilidade adequada capaz de fornecer informações, que suprem as necessidades da pesquisa.

Diante da impossibilidade de colher informações suficientes para cumprir os objetivos do estudo e a metodologia de pesquisa, foi indicado um planejamento para implantar na fazenda um sistema de Custo.

CAPÍTULO II

2.1 Agricultura Brasileira

A agricultura de acordo com Santos, (2003, p.23) “é a arte de cultivar a terra”. Esta arte depende a ação do homem ter a iniciativa sobre o processo produtivo, procurando assim satisfazer as suas necessidades básicas. O processo de produção por sua vez, é o conjunto de várias ações através dos quais o homem prepara a terra para plantar, tratar e colher, tendo como finalidade produzir alimentos para subsistência do homem e do animal.

O cultivo da terra em um processo produtivo que satisfaz as necessidades básicas tanto pessoais quanto do mercado consumidor, é caracterizado pelos produtores rurais, tanto em sua atividade agrícola, como na pecuária. Particularmente neste trabalho será tratado de pequeno e médio agricultor, de cultivo de soja, também chamado por produtor rural.

Nota-se no ambiente externo da atividade agrícola que a competitividade se destaca como fator relevante para a sobrevivência das empresas, pois, no decorrer da década de 1990, a economia brasileira mudou significativamente, exigindo das empresas uma grande alavancagem em sua competitividade, para se manter viva e compatível com a exigência do mercado consumidor, que está cada mais diversificado e dinâmico.

A atividade agrícola brasileira se destaca neste ranking da economia diante de um mundo globalizado, pois, o Brasil tem uma participação especial em suas grandes extensões territoriais em suas condições climáticas, a variedades de solos, disponibilidades de recursos hídricos, um dos maiores

mercados do mundo, com baixo custo de terras, grande número de mão-de-obra, pré-requisito essencial para concorrer no mundo do agronegócio, com isto, o mercado exige a cada dia um maior empenho de seus produtores, portanto, estes produtores em sua maioria não reconheceram as atividades agrícolas, classificadas como uma empresa agrícola.

Conforme dados retirados do site do Ministério da Fazenda, com dados pesquisados pelo IBGE, confronto das safras de 2004 e das estimativas e das estimativas de 2005 – Brasil Março 2005. Acessado em 12 de maio de 2005, às 15h30 a safra nacional de soja, com base nos levantamentos realizados pelos GCEAs, no mês de março, indica uma produção de 53.305.602 ton.

Comparando com safra anterior, observaram um crescimento de 7,64%, e em comparação ao mês anterior registra-se um decréscimo de 2,89%.

Esta queda aconteceu em virtude da estiagem que atacou os estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná e Mato Grosso do Sul, principalmente, é cerca de 10 milhões de toneladas inferiores à estimativa inicial (63,15milhões).

Neste mês, as regiões de Sudeste, Sul e Centro-Oeste, apresentam as produções de 4.860.922 Toneladas, 13.212.527 toneladas e 29.949.855 toneladas, respectivamente.

Em Goiás, registra-se um decréscimo (5,96%) na produção esperada em função da estiagem ocorrida em fevereiro, ficando estimada em 7.255.426 toneladas. A colheita já atinge cerca de 60% da área cultivada.

Conforme adequação da tabela de Área Plantada e Quantidade Produzida no Brasil no ano de 2005 entre os meses de Fevereiro e Março.

2005 – Área - Confronto das Estimativas Fevereiro/ Março de 2005 – Brasil

<i>Produtos Agrícolas</i>	<i>ÁREA (há)</i>		
	<i>Mês anterior</i>	<i>Mês atual</i>	<i>Variação %</i>
Total	59 050 693	58 912 431	-0,23
Soja em Grão	22.795.199	22.783.968	-0,05
Outros Produtos	36.255.494	36.128,463	-0,18

Fonte – IBGE,DPE,COAGRO – Levantamento Sistemático da Produção Agrícola (Soja)

2005 – Quantidade Produzida - Confronto das Estimativas Fevereiro/ Março de 2005 – Brasil

<i>PRODUTOS AGRÍCOLAS</i>	<i>PRODUÇÃO (t)</i>		
	<i>Mês anterior</i>	<i>Mês atual</i>	<i>Variação %</i>
SOJA (em grão)	49.521.531	53.305.602	7,64

Fonte – IBGE,DPE, COAGRO – Levantamento Sistemático da Produção Agrícola (Soja)

2005 – Rendimento Médio - Confronto das Safras de 2004 e das Estimativas para 2005 - Brasil - Março 2005

<i>PRODUTOS AGRÍCOLAS</i>	<i>RENDIMENTO MÉDIO (kg/ha)</i>		
	<i>Mês anterior</i>	<i>Mês atual</i>	<i>Variação %</i>
SOJA (em grão)	2.408	2.340	-2,82

Fonte – IBGE,DPE, COAGRO – Levantamento Sistemático da Produção Agrícola (Soja)

Confronto das Safras de 2004 e das Estimativas para 2005 – Brasil

2005 – Área Produzida

PRODUTOS AGRÍCOLAS	ÁREA (ha)		
	Obtida na Safra 2004	Esperada na Safra 2005	Variação %
Total	57 999 265	58 912 431	1,57
SOJA (em grão)	21.519.741	22.783.698	5,87
Outros Produtos	36.479.524	36.128.733	-4,30

Fonte – IBGE,DPE, COAGRO – Levantamento Sistemático da Produção Agrícola (Soja)

2005 - Produção

PRODUTOS AGRÍCOLAS	PRODUÇÃO (t)		
	Obtida na Safra 2004	Esperada na Safra 2005	Variação %
SOJA (em grão)	49.521.531	53.305.602	7,64

Fonte – IBGE,DPE, COAGRO – Levantamento Sistemático da Produção Agrícola (Soja)

2005 – Rendimento Médio

PRODUTOS AGRÍCOLAS	Rendimento Médio (kg/ha)		
	Obtida na Safra 2004	Esperada na Safra 2005	Variação %
SOJA (em grão)	2.301	2.340	1,69

Fonte – IBGE,DPE, COAGRO – Levantamento Sistemático da Produção Agrícola (Soja)

2.2 O Pequeno e Médio Produtor X Empresário Rural

Existe uma grande extensão de áreas inexploradas no Brasil, tanto físicas como de mercado, e a “fome” está presente em grande parte da população, que pela falta de empregos, pelos altos custos dos alimentos tem provocado pela baixa produtividade, pelos custos de transportes, margem de lucro intermediária e distribuição dos produtos.

Porém, este quadro pode se reverter com o aumento da produção de alimentos, melhor qualidade, eliminação de perdas, menores custos de transportes, menos intermediários, com a organização e racionalização dos custos de produção agrícola.

Hoje estes empresários da produção de alimentos, enfrentam as fortes mudanças no mercado em termos de competitividade. Portanto, este é o momento de transição que exige mudanças na gestão de seus negócios, principalmente a mudança de deixar a sua tradicional postura de fazendeiro para assumir uma postura de empresário rural.

Condições climáticas e físicas, estes empresários tem em seu favor, porém, a decisão de tornar-se um empresário rural, vai depender da essência nas tomadas de decisões que seus gestores devem mostrar como resultado favorável para cada um destes empresários.

Apesar da ausência de incentivos e de uma política governamental favorável a estas empresas destinadas ao setor agrícola, elas conseguem movimentar anualmente milhões de reais em recursos para o país, fazendo exportações em grande quantidade de vários produtos, entre eles, o café, o

trigo, feijão, a soja, tema deste trabalho, dentre ou outros, gerando milhares de empregos, na zona rural diminuindo o êxodo rural. Gerando ainda, milhares de empregos na zona urbana, tornando algumas regiões do país pólos econômicos de riquezas.

O sucesso da empresa rural hoje, depende muito do seu grau de gerenciamento, com habilidades técnicas e administrativas ainda não utilizada, para o aproveitamento racional dos recursos à sua disposição, tais como: terras, máquinas, implementos agrícolas, recursos humanos, infra-estrutura da fazenda e informações para tomada de decisões a respeito dos fatores internos de produção e externos, como o mercado consumidor, perfil climático da região, transporte, um avançado nível tecnológico, preços, grande expansão de fronteiras, principalmente na região centro-oeste e algumas áreas da região norte com consideráveis reduções de preços nos insumos e outros itens que garantem o lucro e a continuidade da empresa.

Os empresários rurais, mesmo diante da falta de uma macropolítica por parte do governo, devem sempre procurar maximizar seus lucros através do auto crescimento e do bem-estar de seus colaboradores, com isto eles necessitam aperfeiçoar suas ferramentas de gestão.

Entre estas os sistemas de custeio destacam-se, pois mensuram custos dos produtos, serviços, atividades, geram informações para o planejamento, controle e tomada de decisão para a administração das empresas agrícolas.

Um processo contínuo na agricultura, calcado em um problemático sistema de custos, para orientar os empresários rurais nas tomadas de decisão e um

grande esforço para implementar estas decisões nas medidas certas para comparar os resultados com a expectativa.

O agronegócio brasileiro, está amadurecendo, alcançando um alto nível de eficiência, necessitando assim, de sistema confiáveis na contabilização, administração e comercialização, pois, existe um grande intercâmbio entre a indústria e agricultura, o crescimento flexível da produção rural está relacionado com as necessidades da produção industrial.

O perfil do consumidor brasileiro também mudou. Ele é mais exigente, preocupado e informado, seu padrão de consumo em relação a alimentos, melhorou. Além disso, os estudos revelam que há um grande aumento de consumo com produtos industrializados, demandando uma produção continuada e variada com qualidade superior.

A informática é outra ferramenta que se transformou em uma grande aliada no setor para economizar esforços, reduzir riscos, pondo a disposição informações e recursos. Pregões eletrônicos facilitam a comercialização de produtos, novos softwares dirigidos para a produção agrícola estão disponíveis no mercado agilizando a administração rural e aumentando a rentabilidade das fazendas. Por outro lado, existem ainda entidades de investigações que são responsáveis de divulgar permanentemente novas técnicas de cultivo, destinados a melhorar os insumos.

Segundo informações do Boletim Agrícola do Ministério da Agricultura, 2003, de 1988 a 2002, a produção que aumentou no Brasil foi à produção de soja em 36% segundo dados do ministério da agricultura, entre outros produtos o Brasil produziu mais de US\$20 bilhões de superávit externos.

O aumento destes dados durante o período de grande desenvolvimento tecnológico em nosso país, podemos classificar que a mão-de-obra rural melhorou muito em regiões de características agrícolas, graças aos recursos com livros, revistas, fitas de vídeo, cd-roms e internet, portanto, na maioria das regiões agrícolas, os pequenos e médios produtores, não dispõe ou não utilizam estes recursos para o melhor aperfeiçoamento.

Em resultado, esta falta de informação provoca uma queda de benefício para o Brasil e uma falta de competitividade para o pequeno e médio produtor, principalmente para competir em mercados externos.

O produtor com um maior empenho em sua produção, é capaz de conquistar um mercado externo com maior facilidade.

2.3 Operações Agrícolas

De acordo com Marion (2001, p.23) as operações agrícolas têm como definição:

As operações agrícolas, são as fases necessárias do processo produtivo, de acordo com o tipo de cultura. Esta separação traz diversos benefícios à administração, possibilita medir desempenho e compará-lo com outras áreas, identificar custos de cada operação ou sub-operação de acordo com sua relevância em termos de valor etc.

As operações agrícolas do processo produtivo, têm a função de programar e distribuir as tarefas das pessoas e das máquinas, para cada fase do processo existe uma equipe humana e equipe de máquinas, estão trabalhando em função daquela etapa específica.

São várias as etapas agrícolas, porém pode ser destacado como etapas de operações agrícolas, as seguintes:

- ✓ **Preparo do Solo:** é a limpeza, gradeação, aração, correção do solo, conservação do solo, sistematização e drenagem do solo, em alguns lugares existem as roçadas também conhecidas como destoca, que faz parte do preparo do solo.
- ✓ **Plantio/Adubação:** Após a aração é formado o caveamento, alinhamento e marcação que é utilizado para ser lançada a semente através de plantadeiras. Semeadura, replantio, transplante, tutoramento, faz a adubação básica. Esse processo é conhecido como sulco.
- ✓ **Adubação:** Adubação do solo, adubo foliar, cobertura, adubo de correção, por adubação de cova ou sulco.
- ✓ **Tratamento Fitossanitário:** Controle de formigas, pragas, tratamento do solo, de semente e transporte de água.
- ✓ **Irrigação:** Transporte de água, aguação ou irrigação, é um processo mecanizado.
- ✓ **Cultivo Manual:** geralmente utilizado para as culturas permanentes, como o café, capina, roçada, limpeza ou também coroamento.

- ✓ **Cultivo Mecânico:** Limpeza mecanizada, gradeação.
- ✓ **Cultivo Químico:** Aplicação de herbicida, hoje é comum a aplicação aérea, também chamada de pulverização aérea.
- ✓ **Poda:** A podagem é feita na formação, na frutificação e poda de limpeza.
- ✓ **Colheita:** Distribuição de caixas, transporte até o ponto de carga, embalagem (saco/caixas/barbantes) carregamento de caminhão e transporte da produção para armazenamentos nos silos, secagem e outros.

2.4 Ciclo das Culturas

O ciclo da cultura, é o tempo de vida produtiva, a partir do momento em que se coloca a semente ou a muda no solo até a data da última colheita em parâmetro comercial. É baseado no ciclo da cultura que tem-se a possibilidade de definir a fórmula de acumulação e apresentação dos custos e conseqüentemente, o tratamento contábil e método de apuração de custos.

De acordo com ciência agrônômica as definições de ciclo das culturas são:

- ✓ **Culturas Temporárias:** Este cultivo tem o ciclo de no máximo 1 (um) ano, e tem como característica de ter apenas uma colheita. Ex: soja, feijão, trigo, arroz, tomate etc.

Estas culturas estão sujeitas ao replantio após a colheita. São arrancadas do solo para que seja feito novo plantio, como é o caso dos exemplos citados acima.

Vale observar que em se tratando de uma única cultura - o que é raro ocorrer - todos os custos se tornam diretos à cultura, sendo apropriados diretamente. Entretanto, existindo várias culturas, há a necessidade do rateio dos custos indiretos, proporcionais a cada cultura

- ✓ **Culturas Semipermanentes:** Cultivos cujo ciclo de produção é menor do que 10 (dez) anos, entre o plantio e a última colheita. Ex: abacaxi, cana-de-açúcar etc.

Tem uma vida útil de dez anos, produzindo várias colheitas, porém, não tem reposição de árvores, na época adequada é retirado toda plantação e recomeça um replantio.

- ✓ **Culturas Permanentes:** Este cultivo tem o ciclo de produção marcado por longo prazo, considerando o tempo necessário para a formação de viveiro, formação e manutenção da planta e colheita. Ex. café, laranja, pêssego, etc.

Culturas permanentes ou perenes, são aquelas que duram mais de um ano e proporcionam mais de uma colheita.

A cultura quando está ficando muito velha o produtor providencia a reposição de árvores velhas ou doentes, e tem novos gastos com os tratamentos culturais de beneficiamento do produto.

2.5 Coeficientes Técnicos.

Cada cultura tem o tempo certo para se realizar a operação agrícola necessária, pode ser apresentada em horas, em hectare, em hora máquina em hora-homém, quantidade de insumos e defensivos consumidos etc. portanto,

os coeficientes técnicos podem ser expressos em unidades, kilos, hectares, metros. Etc.

Ao identificar as características das culturas temporárias e permanentes e seus coeficientes, obtém um maior aperfeiçoamento para os gestores rurais, identificarem qual sistema de custo que melhor se adapta para a cultura.

CAPÍTULO III

3.1 Sistemas de Custos

Sistemas de custos é o conjunto de procedimentos administrativos que registra, de forma sistemática e contínua, a real remuneração dos fatores de produção empregados nos serviços rurais.

Nenhum século na história humana passou por tantas transformações sociais radicais como o século XX e em continuidade no início deste novo século. O regime tecnológico da segunda metade do século passado foi baseado em bens duráveis de produção em massa . O tipo definido das organizações produtivas estava associado ao fluxo contínuo da linha de montagem.

O ambiente internacional e seus diversos aspectos vêm se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências ambientais, estão passando por mudanças profundas, e como não poderia deixar de acontecer, os processo de mudança têm impactado a economia brasileira e as empresas de forma geral.

Nesse intenso movimento de mudanças, o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores passam a trabalhar como novos modelos de decisão.

Muito mais do que fórmulas mágicas para resolver problemas, as empresa necessitam metodologias, tecnologias adequadas nos diversos subsistemas do ambiente empresarial, como na organização, no modelo de

gestão, no sistema de gestão, no sistema de informações, nos processos operacionais e fundamentalmente, fomentar a competência das pessoas e estimulá-las para atingir os objetivos da empresa.

Diante dessas abordagens, pode mostrar a importância dos sistemas de custos para ser analisado qual o método que propicia mais vantagens aos gestores das empresas agrícolas.

3.2 Custos pela Metodologia Tradicional

Os estudiosos na área de custos, consideram muito importante os custos para a tomada de decisão nas empresas, inclusive na empresa rural, bem como os elementos estratégicos para o crescimento da empresa agrícola e a sua sobrevivência.

Neste sentido, alguns autores apresentam conceitos de custos tradicionais como elementos estratégicos, com a intenção de obter informações gerenciais sobre o negócio.

Segundo Martins (1998, p.25) “custo é gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”

Segundo Santos e Marion (1993, p.35)

afirmam que custos são todos os gastos do processo de produção e criação, mão-de-obra, energia elétrica, desgaste das máquinas utilizadas para a produção, embalagens etc.

Percebe-se que os autores não apresentaram um conceito idêntico com relação a custos, porém, os conceitos são semelhantes. Todos mencionam os termos bens e serviços utilizados no processo produtivo para obter outros bens

e ou serviços, referem ao termo como gasto para obter um bem ou serviço.

Porém, custos dividem-se em custos diretos e indiretos.

3.3 Custos Diretos

Outra importante etapa para a mensuração de custos é a identificação do custo direto.

Segundo Silvia Segatti (1993, p.43):

custos diretos são os identificados com precisão no produto acabado, através de um sistema ou método de medição, e cujo valor é relevante como: horas de mão-de-obra, quilos de sementes ou razões; gastos com funcionamento e manutenção de tratores.

Para Martins (1998, p.56) a definição de custos diretos é:

custos diretos são os custos alocados no processo de produção, e que são facilmente identificáveis no produto acabado, isto é, podemos identificar como pertencendo a este ou àquele produto, por exemplo: matéria-prima, mão-de-obra direta e energia elétrica quando apontada.

Os autores afirmam que custos diretos, são facilmente identificáveis e podem ser alocados aos produtos através de sistemas ou métodos de custos, que contribuem diretamente na confecção dos produtos acabados.

No rol de Custos Indiretos, inclui Custos Indiretos propriamente ditos e Custos Diretos (por natureza), mas que são tratados como Indiretos em função de sua irrelevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser rigorosa ou não em suas informações.

Entre os indiretos existe o menos indireto (quase diretos), como materiais de consumo, e os mais indiretos são a supervisão da lavoura, o ITR.

É entendido que a mão-de-obra pode ser direta ou indireta, aquela ao gasto com pessoal que trabalha e atua diretamente sobre o produto que está em seu período de produção (safra), a outra, a Indireta, é a relativa ao pessoal que está supervisionando a fazenda que inclui outras produções e tarefas diferenciadas do produto da safra, apesar deste pessoal ter ligação direta com a produção (safra), ele está ao mesmo tempo ligado a outras tarefas.

Quando se houve dizer que “o custo direto de almoxarifado foi de tantos reais”, pelo que pode analisar não existe custo direto normalmente no almoxarifado, já que custo direto só existe com relação a produto. Esse uso das expressões direto e indireto com relação a departamento provoca de fato dúvida e deve ser evitado. A definição de direto ou indireto diz respeito somente a produto.

3.4 Custos Indiretos

Os custos indiretos, também são incorridos dentro do processo de produção.

Segundo Santos e Marion (1993, p.43):

custos indiretos são aqueles necessários à produção, geralmente de mais um produto, mas alocáveis arbitrariamente, através de um sistema de rateio, estimativas e outros meios.

Segundo Martins (1998, p.199): "custos indiretos incorre dentro do processo de produção, de difícil identificação, sendo necessário utilizar o sistema de rateio"

Os autores afirmam que os custos indiretos são incorridos no processo de produção não são identificáveis com clareza, e afirmam a necessidade de ser utilizado o sistema de rateio para sua mensuração. Os custos indiretos são incorridos no processo de produção, isto quer dizer, que os custos indiretos contribuem na produção de vários produtos e são difíceis de serem identificados.

Segundo Martins (1998, p.199) vem afirmar que "a margem de contribuição é a diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis".

A correta alocação dos custos através de métodos de custeio que envolve os elementos que compõem o produto, é a principal preocupação das empresas. A tarefa de alocação de custos não é tão simples assim, tendo em vista, que se tratam de uma série de fatores, sendo que alguns podem ser alocados diretamente aos produtos e somente aos produtos, enquanto que outros se comportam de forma totalmente inversa.

Neste sentido, o desenvolvimento da forma de custeio é para o fim de encontrar a melhor forma de apropriar os custos que contribuem na elaboração do produto.

Diante das definições dos autores, que primeiro faz uma classificação de custos para verificar quais os fatores que variam em função do

volume de produção, que explicam o comportamento dos custos. Isto quer dizer que os custos se dividem em fixos e variáveis, sendo que os primeiros – custos diretos - não variam em função do volume de produção e os segundos – custos indiretos – variam de acordo com o volume de produção.

O primeiro grupo envolve todos os elementos que dão suporte à produção e todos os produtos de determinada produção, tais como, aluguel ou arrendamento do imóvel, energia elétrica do setor de produção, dentre outros. Os custos variáveis abrangem todos os fatores usados para a transformação do produto, tais como: mão-de-obra direta, matéria-prima, dentre outros.

Aplicando o conceito de custos, pode concluir que é possível delinear o processo produtivo na atividade rural, durante o preparo do solo, o plantio e a colheita de grãos de soja, na safra 2004/2005, bem como, o cultivo e a colheita de outras variedades, na safra 2004/2005, apurando os custos dos produtos, gerando informações confiáveis.

O sistema de custeio pelo método tradicional é uma ferramenta que serve para dar suporte à gestão, como: o custo do produto, informações para planejar os resultados, informações para acompanhar os gastos, e no sistema tradicional apresentado existe o custeio por absorção e o custeio direto.

Este custeio por absorção ele é derivado da aplicação dos princípios da contabilidade geralmente aceitos, porém, não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos, outros critérios diferentes tem surgido através dos tempos.

Diante da análise destas fundamentações de custos, surgem outros conceitos como: custo médio, custo marginal. O custo médio refere-se ao valor médio por unidade produzida, enquanto que o custo marginal é o aumento do custo associado à produção por unidade adicional de produto.

Estes podem ajudar a decidir o volume ótimo de produção para uma determinada estrutura existente durante a safra de grãos, pois o custo marginal permite verificar até que ponto a produção de mais uma unidade traz receita adicional maior que o custo associado.

O custo médio sugere que o volume produzido que dá mais lucro é aquele que tem o menor custo médio unitário. O custo marginal mostra que o lucro será máximo na medida em que não existir nenhuma unidade adicional a ser produzida com lucro.

Pode perceber que as ferramentas permitem que a atividade agrícola de pequenos e médios produtores, que podem ser denominadas como empresa agrícola, analise seus custos e identifique pontos ótimos de produção com sua estrutura existente.

Além disso, a contabilidade de custos é desenvolvida no sentido de gerar informações gerenciais para elaborar controles dos custos analíticos. Os sistemas empresariais dividem-se em departamento de custos ou centro de custos apropriados para alocá-los aos produtos. Conforme Martins (1998, p.70).

departamento é uma unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representadas por homens e máquinas (na maioria dos casos), que desenvolve atividades homogêneas.

Esses podem ser divididos em dois grupos que são: os Departamentos de Produção que promovem qualquer tipo de modificação diretamente sobre o produto e os Departamentos de Serviços ou de apoio que não atuam diretamente sobre o produto.

3.5 Método de Custeio por Absorção

O Método de Custeio por Absorção, surgiu pela necessidade que a Contabilidade de Custos tem em mensurar os produtos elaborados pelas empresas, respeitando e cumprindo os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, ou então, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, denominação em vigor no Brasil, conforme Resolução do CFC - Conselho Federal de Contabilidade, nº 750, de 29 de dezembro de 1993, e a de nº 774 de 16 de dezembro de 1994.

Estes princípios são respeitados quando a empresa adota o Custeio por Absorção de forma consistente no tempo. No âmbito da Contabilidade Financeira, os dispositivos legais que adotam o uso do método, encontram-se na Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no art. 183 II e no art. 187 II; pelo Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977, art. 13 e 14; pelo Regulamento de Imposto de Renda, de 1999 – Decreto nº 300/99, art. 294 e Parecer Normativo da Coordenação do Sistema Tributário (CST) nº 06/79 (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações). Quanto ao cumprimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, Martins (2000, p.41) diz que:

A metodologia aplicada no Custeio por Absorção está intimamente ligada à obediência aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. Sua criação decorreu da necessidade da Contabilidade Financeira confrontar, da melhor maneira

possível, as receitas provenientes da vendas de produtos e serviços com os gastos realizados no esforço de torná-los disponíveis aos clientes ou consumidores.

O Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, isto é, todo o processo de fabricação medido em termos de custos é absorvido pela produção, sejam os custos fixos, variáveis, diretos ou indiretos. Este método apropria aos produtos somente os custos de produção, não apropria as despesas.

O fator relevante nesse método entre custos e despesas é que os custos absorvidos pela produção ficarão ativados nos estoques e as despesas relativas à administração da empresa, a comercialização do produto e os gastos financeiros que decorreram de empréstimos, serão levados diretamente para o resultado do período.

Os gastos fabris, a qual a produção não se destina à venda, são tratados como despesas do período ou ficam ativados no imobilizado, conforme sua natureza. É o caso específico da aquisição de instalações e equipamentos, os quais são utilizados na elaboração de produtos e serviços.

É indispensável o conhecimento científico e técnico do profissional Contador de Custos, na medida em que ele vai identificando além da correta segregação dos custos e despesas, a perfeita alocação dos custos diretos e indiretos aos produtos fabricados.

O gastos que não fazem parte do processo de produção são entendidos como despesas, são aqueles que tem como meta a geração de

receita ou otimização do resultado e são levados à Demonstração de Resultado do período em que ocorreram.

Este método é muito discutido no meio da Contabilidade de Custos, segundo Martins, (2000 p.61), em se tratando do método de Custeio por Absorção deve-se atentar para três pontos básicos que deverão ser atendidos, que compreendem em:

- ✓ a identificação e a separação de custos e despesas;
- ✓ a apropriação dos custos diretos de fabricação aos produtos ou serviços;
- ✓ a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos ou serviços

Martins, apresenta uma seqüência de gastos que são segregados em custos e despesas. Após classificá-los em diretos e indiretos, são apropriados aos produtos e, as despesas, pelo regime de competência, são levadas à Demonstração de Resultado do período.

Os estoques de produtos em elaboração e produtos acabados recebem a carga dos custos diretos e indiretos. No momento da venda, os custos relativos aos produtos negociados são considerados despesas e confrontados com a receita correspondente, possibilitando quantificar o lucro obtido.

O estoque de produtos não acabados é avaliado pela equivalência de produção. Os estoque de produtos acabados e produtos em elaboração são denominados de investimentos, visto que gerarão benefícios futuros. Os

custos, por sua vez são transitórios, ocorrendo apenas durante o processo de produção.

A tabela abaixo segundo livro de Eliseu Martins, faz uma demonstração do valor do CPV, Demonstração de Resultado e Resultado por Produto no Custeio por Absorção.

VALOR DO CPV	DEMONSTRATAÇÃO DO RESULTADO	RESULTADO POR UNID. PRODUTO
CUSTOS DIRETOS:	Vendas ..1.330.000,	PV - Unitário.....13,30
MP (Variável).....600.000,	(-) CPV 1.000.000,	(-) C. Unitário 10,00
(+) MOD (Variável) ..100.000,	(=) L.Bruto.....330.000,	(=) L.Bruto Unitário 3,30
(=) Sub-Total700.000,		
(+) CUSTOS INDIRETOS:		

Fonte: Eliseu Martins, 2000 – p.78

Para Martins, (2001, p.81), “sempre a arbitrariedade existirá nessas alocações”, toda essa forma de distribuição contém maior ou menor grau de subjetividade,

3.6 Método de Custeio Variável

Custeio variável, conhecido também como Custeio Direto, este método considera os Custos Variáveis incorridos, como custo de produção do período. Os custos fixos existem mesmo que não haja produção, devido a este fato, eles não são considerados como custos de produção e sim como despesas, que são encerrados no resultado do período.

São contados como custos variáveis, o Custo dos Produtos Vendidos e os Estoques Finais de produtos em Elaboração e Produtos Acabados.

Existe outra diferença em relação ao Custeio por Absorção, quando se refere à maneira de apresentar a Demonstração de Resultado.

No Custeio Variável a diferença entre o valor de Vendas Líquidas e a soma do Custo dos Produtos Vendidos, contém custos variáveis e despesas variáveis referente a administrativas e de vendas, e é denominada de Margem de Contribuição. Deduzindo os Custos e Despesas fixas, tem-se o resultado do Lucro Operacional Líquido.

Segundo Padoveze (1996, p.222), diz que, “esse método de custeio utiliza apenas dos custos e despesas que têm relação proporcional e direta com a quantidade de produtos”.

Quanto descreve sobre o custeio variável, Martins (2003, p.197) ,diz que, “são alocados os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para o Resultado, para os estoques só vão como consequência, custos variáveis, e que os custos fixos são decorrentes da capacidade instalada da empresa e existem independentemente do volume de fabricação ou não dos produtos”.

Por esse método, o custo que não é considerado variável é segregado e considerado despesa do período e lançado diretamente no Resultado do período correspondente.

Os custos fixos de produção e as despesas são lançados à demonstração de resultados para confrontar com a receita do mesmo período.

As vendas do período não são obrigadas referente aos produtos nele elaborados, e uma vez que todos os custos fixos são considerados despesas, no período em que incorreram, este método não permite cumprir ao Princípio Contábil denominado Competência de Exercícios.

Porém, apesar de não aceitos pela Legislação, o Custeio Variável é uma ferramenta para fins gerenciais, já que fornece informações mais detalhada e criteriosa. Quando for adotada pela empresa, no final do exercício contábil deverá ser realizado um lançamento de ajuste, adequando-se desta forma aos critérios exigidos.

O Custeio Variável não é aceito pela legislação brasileira como critério de avaliação de estoque, seja para apuração de resultado de períodos ou para o Balanço Patrimonial, por ferir os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O método de Custeio Variável é o único, dentre os tradicionais, que não rateia custos indiretos de produção, visto que somente reúne aos produtos os custos variáveis. Dessa forma os custos indiretos de produção são desmembrados em custos fixos e custos variáveis, indo a parte fixa diretamente para o resultado do período.

O Custeio Variável é considerado melhor que o custeio por Absorção, para fins gerenciais, pois, esse método considera que os custos fixos estão relacionados diretamente à capacidade instalada da empresa e não ao nível de produção.

O Custeio Variável tem fundamento de que os custos de capacidade devem ser consumidos com o tempo e não diferidos nos estoques. Já no método de custeio por Absorção, a idéia é aceita sob o aspecto de que os custos de capacidade devem ser apropriados aos estoques e consumidos apenas quando de sua venda.

Diante disso, os dois métodos apresentarão valores diferentes de estoques, de um período para o outro período.

O método de Custeio Variável conta com uma poderosa ferramenta, que é utilizada para fins de evidenciação de resultado, que é denominada de Margem de Contribuição.

Pode nesse custeio proceder a uma análise gerencial a partir da Margem de Contribuição, que se encontra a partir da receita menos custos variáveis, evidenciando a participação de cada produto, nos custos fixos. Para elaboração de orçamento este método é considerado pelos autores o mais eficiente.

A demonstração da Margem de Contribuição, segundo Eliseu Martins:

RECEITA:

(-) Custos Variáveis

(-) Despesas Variáveis

(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

(-) Custos Fixos

(-) Despesas Fixas

(=) LUCRO OPERACIONAL DO PERÍODO.

O demonstrativo de uma DRE no modelo de Custeio Variável, para evidenciar o processo

Itens de Informações de Custos/Produtos / Vendas	Estrutura de Custeio Variável conforme informações de Custos.
Unidades Produzidas	Vendas
Unidades Vendidas	(-) Custos e Despesas Variáveis:
Custos Fixos de Produção	De Produção
Desp.Fixas Adm./ Vendas	De Adm./ Vendas
Custos Variáveis de Produção	(=) Margem de Contribuição
Custos Variáveis Adm./Vendas	(-) Custos e Despesas Fixas:
Preço por Unidade Vendida	De Produção
	De Adm./ Vendas
	(=) Resultado Operacional

Fonte: Adaptação da tese de doutorado do Dr. José Roberto F. Canziani

A diferença existente entre os custos unitários apurados pelos Métodos de Custeio por Absorção e o Variável é significativa, e é causada porque é computada dos custos indiretos de produção na formação do custo de produção, quando se utilizou o Custeio por Absorção.

O Custeio por Absorção baseia-se em um único volume global e rateia os custos por critérios subjetivos; o Custeio Variável também baseia-se em um único volume global para fins de apuração de Margem de Contribuição e, quando não aloca os custos e despesas fixos, não oferece a visibilidade necessária de todo o processo de acordo com as atividades.

já no ABC, a diferença é devida ao rastreamento dos custos indiretos unitários aos produtos.

Porém, ambos os Métodos de Custeio por Absorção e ABC não é tão significativo os valores monetariamente, mas o método ABC, evidencia uma melhor distribuição dos custos indiretos aos produtos, por considerar que as atividades é que consomem os recursos e os produtos gerados absorvem tais atividades.

Por isto, a indicação de utilizar o Método de Custeio por Atividades – ABC, baseia-se em atividades e correspondem aos volumes, minimizando a subjetividade de rateios, além de fornecer uma visualização do que é feito, permitindo aos gestores questionarem sobre a agregação ou não valor que cada atividade oferece durante a safra.

3.7 O Método de Custeio Baseado em Atividades - ABC

Segundo Ching (2001, p.39), conceitua o Método de Custeio por Atividades – ABC, como sendo:

ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.

O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

O Custeio Baseado em Atividades é descrito por Nakagawa, (1994, p.40), como uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise de custos relacionados com as atividades que impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Para Martins, (2001; p.93), também concorda com essa idéia, quando ele afirma que o Custeio ABC é uma metodologia que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O método de custeio baseado em atividades, (Activity Based Costing – ABC), embora conhecido já há muito tempo vem merecendo maior atenção, ultimamente, pelos profissionais, acadêmicos e pesquisadores, tendo em vista a possibilidade que ele oferece de aperfeiçoar a análise de custos tradicionais.

Foi desenvolvido na década de 1980, nos Estados Unidos, a partir da constatação das deficiências das metodologias tradicionais de custeio, sobremaneira o Método dos Centros de Custos, no tratamento dado aos gastos das atividades da “fábrica oculta”, isto é, as atividades que ocorrem para apoiar o processo produtivo, para as quais o volume produzido não tem relação com o montante de recursos consumidos.

Custeio Baseado em Atividades foi desenvolvido, inicialmente para melhorar o custo dos produtos, porém, logo percebeu-se que ele poderia tornar-se uma ferramenta de auxílio na melhoria dos processos.

Essas são as duas funções gerenciais do ABC que claramente compreendidas, podem evitar a perda de tempo e de esforços com a coleta de dados que num momento posterior possam ser considerados inadequados para os objetivos que deverão ser atendidos, e também fará com que as potencialidades da metodologia no provimento de informações para a tomada de decisões não sejam negligenciadas ou inadequadamente avaliadas.

O método de custeio tradicional tem a convicção que são os produtos que consomem os recursos necessários para a produção ou comercialização. Por outro lado, no custeio baseado em atividades, assume como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos pelas atividades e não pelos produtos.

O custeio por atividades ou ABC, assume a convicção que os recursos de uma empresa são consumidos por atividades e não pelos produtos que ela produz. Os produtos surgem como conseqüências das atividades consideradas necessárias para produzi-las, ou como forma de atender as expectativas e necessidades dos clientes.

Analisando os conceitos apresentados, percebe que é grande a diferença em alocar os custos por atividades.

O artigo de Kaplan (1998) mostra que um sistema de custos tem três funções:

- ✓ **Avaliação de Estoques para a Contabilidade Financeira**, que compreende a alocação periódica de custos de produção entre produtos vendidos e produtos em estoque.
- ✓ **Controle Operacional**, provendo feedback para a produção e gerentes de departamento sobre os recursos consumidos (mão-de-obra, matéria-prima, energia elétrica, custos indiretos), durante um período operacional
- ✓ **Mensuração dos custos de produtos individuais**, para o Custeio de Produtos, são alocados às atividades através de bases de relação entre cada

um dos recursos e as atividades que os consumiram, denominadas direcionadores de recursos. Na seqüência, os gastos acumulados em cada uma dessas atividades são alocados aos produtos, através de bases que representam a relação entre cada uma das atividades e os produtos ou outros objetos de custos.

A medição dos custos dos produtos compreende a alocação, aos objetos de custos, de parte ou de todos os gastos da empresa, incluídos os custos indiretos de plantio, as despesas administrativas e as despesas de vendas. Nesta visão, os valores apurados podem ser utilizados para a tomada de decisões estratégicas, que terão impacto principalmente no longo prazo. Para cumprir este objetivo

As três funções são importantes, mas o autor afirma que não há ainda um sistema de custeio capaz de atendê-las igualmente bem ao mesmo tempo. Geralmente, as empresas optam pela primeira, por ter caráter obrigatório, e padecem pela falta de um sistema adequado para suportar as outras duas funções.

Os custos indiretos não precisam ser acuradamente alocados aos produtos para cumprir a função financeira, e daí que a utilização da mão-de-obra direta como critério de alocação dos custos indiretos atende aos objetivos de valoração de estoques.

A avaliação de inventário é a função fiscal de um sistema de custeio, para o qual têm que serem obedecidos os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Essa função é adequadamente atendida pelos sistemas tradicionais de custeio, existentes nas empresas.

Para as funções de Controle Operacional e de Custeio dos Produtos, o sistema terá que reconhecer as diferenças de custos causadas pela complexidade dos processos produtivos na área agrícola e os custos indiretos deverão ser entendidos, para que seja possível estabelecer bases de relação do seu consumo pelos diversos objetivos de custos, os produtos ou serviços da empresa agrícola e para que seja possível a identificação de oportunidades de redução de custos.

Especificamente na Contabilidade de Custos, informações sobre custos refletem na ineficácia das análises financeiras de contrato, de elaboração e acompanhamento do orçamento anual no que diz respeito aos custos e grau de demanda, e na própria atividade de controle de custos como um todo.

Por isso, um sintoma existente na empresa, que tem como causa principal a falta de um sistema de custos, é o conflito gerado a respeito da absorção de custos indiretos pelas Unidades de Negócio, tanto pelo volume desses custos quanto pela falta de consenso dos critérios utilizados.

O método ABC é apresentado como técnica de custeamento em que os custos e despesas indiretos são alocados às unidades através de algumas bases e estas não faz relação aos volumes dos fatores de produção. Padoveze (1994, p. 237) diz que

o custeio ABC demanda aperfeiçoar o custeamento dos produtos, através de identificar corretamente os custos fixos indiretos e das atividades que gerou esses custos, para que estas atividades sejam acumuladas ao custo dos vários produtos que a empresa produz.

O grande destaque do ABC é na melhor e mais segura investigação dos custos indiretos, e ele retira dos seus relatórios dos custos que somam valor ao produto dos que não somam, sempre voltados sob a ótica do cliente externo e interno independente de apresentar custos fixos ou variáveis.

Segundo informação do prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento, orientador da USP na Fac. De Economia, Administração e Contabilidade – (20031, p.46); “O ABC foi estudado com base nos trabalhos elaborados pelos professores Robert”.

Kaplan e Robin Cooper, que são criadores dos conceitos ABC”. Ele informa “que este método de custeio tem sido um dos mais discutidos, e recebeu uma maior divulgação graças à obra de Jonhson & Kaplan, de 1993”.

O método ABC usa a metodologia própria de identificação dos custos indiretos que devem ser alocadas à produção. Os custos são orientados e direcionados para várias atividades, e delas ao produto.

De acordo com esse entendimento, Ching – Gestão Baseada em Custeio por Atividades – 3 ed. São Paulo. Atlas, (2001, p.41)

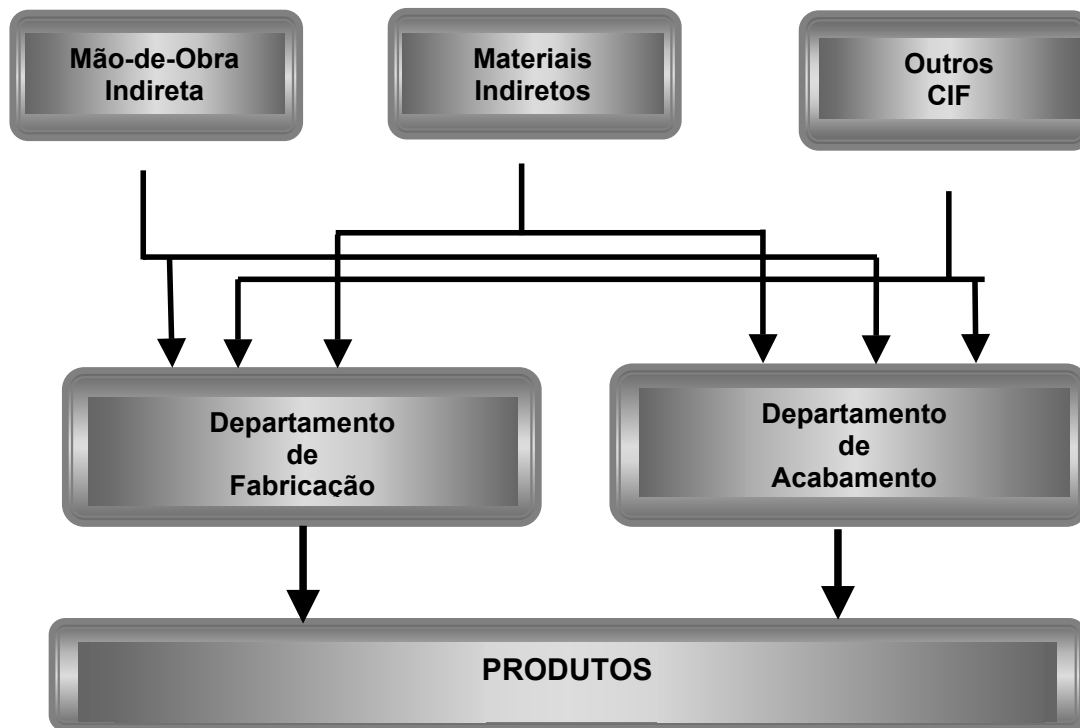
que a característica do ABC é um método de rastreamento de custos de um negócio ou de um departamento para as atividades realizadas e verificação de como estas atividades se relacionam ao consumo dos recursos e geração de receitas.

Ele finaliza dizendo que “o ABC é o foco para calcular e controlar custos”.

Os recursos são alocados aos Centros de Atividades por intermédio dos direcionadores de custos ou de recursos.

Após este procedimento faz a distribuição dos custos das atividades para os produtos, de acordo com o nível de consumo das atividades por cada produto. Para essa distribuição usa os direcionadores de custos de segundo estágio ou direcionadores de atividades.

A demonstração da figura 1 abaixo, faz referência à apropriação dos custos pela metodologia tradicional.



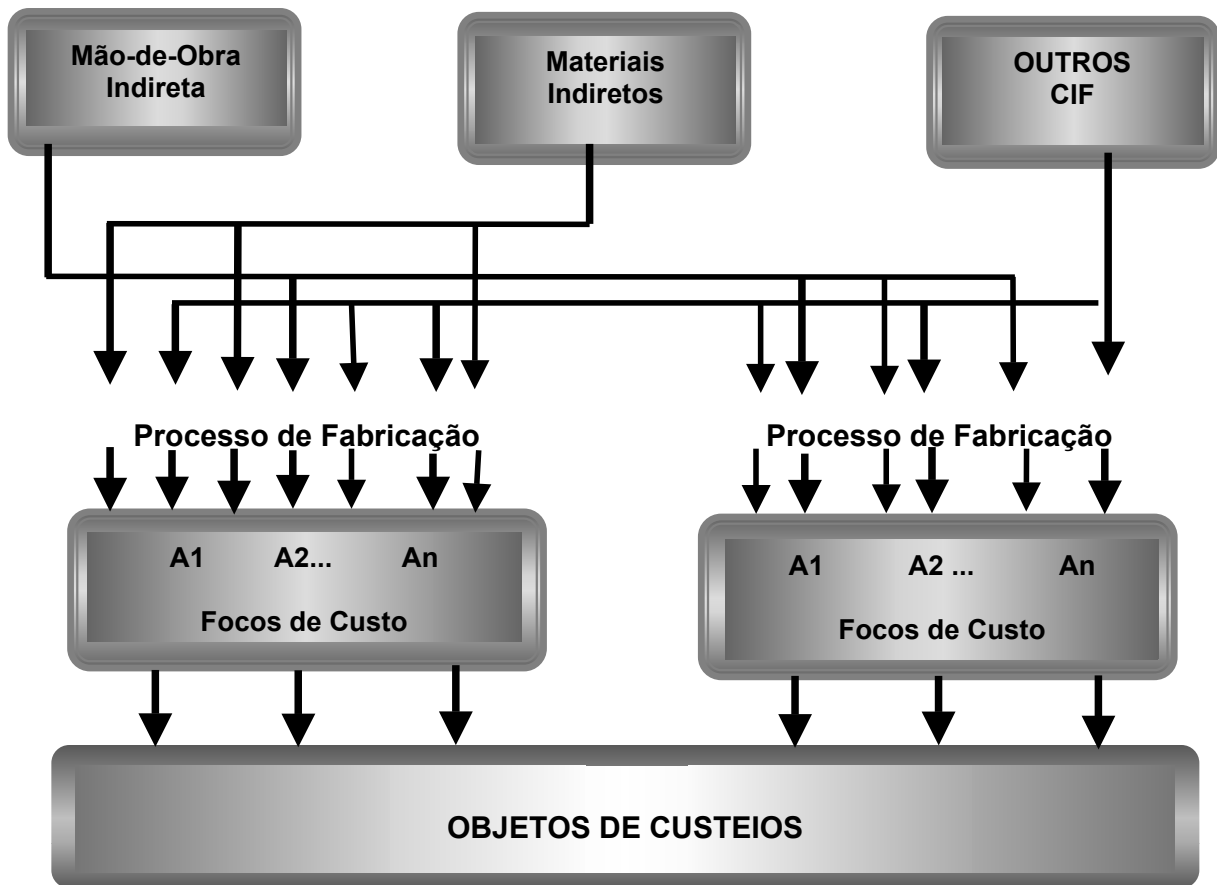
Fonte: Dr. José Roberto F. Canziani (2001, p. 148)

Temos os Recursos (MOI, MI e CIF), Estágio 1. Centros de Custos (Apropriação Direta ou Indireta) e estágio 2. (Horas de mão-de-obra, horas máquinas e outra base com apropriação com base de volume).

A próxima figura 2, é apresentada a apropriação de custos através da metodologia ABC, para fins de comparação.

Segundo Frossard, (2003, p.148)

o ABC é um método que apresenta uma relação capaz de visualizar entre os custos indiretos e os produtos, de maneira que é possível representar como o custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como gerenciá-los



Fonte: Dr. José Roberto F. Canziani (2001,p.152)

Temos os Recursos (MOI, MI e CIF) os Estágios 1.direcionadores de recursos (Processos de Fabricação) e 2.Centros e Atividades (direcionadores de Atividades).

Comparando o método ABC e os métodos de custeio tradicionais, verifica-se que os direcionadores de custos no método tradicional, possuem sistemas de estágios diferentes.

A metodologia tradicional calcula o custo considerando o composto pelo consumo de material direto, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação

e, posteriormente, os gastos de distribuição. No ABC, pode considerar todos os recursos necessários à produção, comercialização, administração, e financiamentos. Administração e financiamentos, são alocados ao resultado do período.

Segundo, Nakagawa, (1994, p.74) é “um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”.

Diante deste conceito pode-se observar que os direcionadores de custos estão fundamentados. Não se pode negar que conforme o nível de detalhamento vai descendo, o método vai procurando identificar com maior grau de precisão o custo do produto, e conseqüentemente, vai identificando o direcionamento das atividades, vai diminuindo o grau de subjetividade na distribuição dos custos indiretos aos produtos.

Caso haja critérios diferentes de aplicação para gerar o custo, é necessário a fazer identificação, produção, entrega e assistência do produto, com a finalidade de estabelecer critérios mais significativos de cada atividade componente do referido processo.

O ABC tem como base a identificação das atividades necessárias para a obtenção do produto, e não produção propriamente dita.

Para o ABC não se pode separar a identificação das atividades que consomem recursos, como o ABC é direcionado para as atividades, há necessidade de se ter o domínio de três pontos:

- ✓ **Mapeamento das atividades:** envolve identificar e mapear as atividades desenvolvidas no processo;
- ✓ **Análise das atividades:** definir os direcionadores de recurso para cada atividade, o tempo necessário para executar, deve escolher também o direcionador de custo, recurso dos funcionários para as atividades, enfim, analisar todo o processo da atividade envolvida.
- ✓ **Custeio das atividades:** envolve gerar o custo de cada atividade. Calcula o custo unitário de cada atividade, este item permite apropriar os custos para as atividades, e no final, para os objetos de custos.

Segundo Ching, (2001, p.42), a atividade, “retrata-se através do consumo de recursos para produzir um produto ou serviço”. Para que se produza um produto ou serviço é necessário um processo que combine, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, objetivando a atividade ao conjunto de tarefas ordenadas e combinadas, cujo fim é agregar valor a um objeto, usando uma aplicação de recursos no período da execução de seus processos.

No ABC, deve estar bem identificado as atividades que compõem o processo de produção dos produtos, e para isso deve ser observados os passos conforme abaixo:

- ✓ Uma situação que seja clara o “*por que e como*” os custos são incorridos;

- ✓ Separação dos custos que agregam valor dos que não agregam valor ao produto;
- ✓ Avaliar possibilidades de influência e modificação de geradores de custos;
- ✓ Envolvimento de gerências nos concernentes à geração de custos e percepção de desperdícios de qualquer natureza.

O Método de Custeio Baseado em Atividades não segregam custos e despesas, mas separa atividades que adicionam valor aos produtos. As atividades que agregam valor, são entendidas como aquelas que observem recursos transformando-os em produtos ou serviços que dividem com as necessidades dos clientes.

Quanto às atividades que agregam valor são os resultados de gastos de tempo, dinheiro e recursos que não dão contrapartida de lucro, simplesmente soma custos desnecessários aos produtos. Nas características dos processos e das atividades, o que os autores denominam de “*transações*”.

A principal diferença que existe entre os direcionadores de custos no método baseado em atividades e os métodos clássicos, é que o método baseado em atividades aumenta as bases de distribuição dos custos, as quais, na metodologia clássica, estão reduzidas a poucos direcionadores baseados geralmente no volume produzido ou no nível de consumo de material direto ou na mão-de-obra, etc.

Segundo Nakagawa, (2001, p.75), a quantidade de direcionadores de custos, variam de acordo com os seguintes fatores:

- ✓ Objetivos (“pricing”, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria de qualidade, flexibilidade, “lead time”,etc) e acurácia da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;
- ✓ Participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão, em termos de número de itens (contas) e seus valores;
- ✓ Complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais utilizados, tamanhos, “mix de produtos”, números de partes/ componentes, tecnologias, etc) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, números de itens vendidos, sistemas/canais de distribuição, etc);
- ✓ Disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura, etc).

O autor ainda observa que “existe uma sucessão de direcionadores que poderão servir de base para a alocação de custos aos produtos”. No custeamento tradicional os direcionadores estão vinculados aos volumes, ficam reduzidos, prejudicando sensivelmente a eficácia das informações extraídas dessas avaliações.

A metodologia ABC estabelece uma relação concreta entre custos indiretos e os produtos de modo que o resultado apresentado é uma alocação equilibrada de custos.

Para atender esse objetivo o método de Custeio por Atividades propõe um processo de cálculo que pode ser sintetizado conforme sequência abaixo:

- ✓ Identificação das atividades da organização (manutenção, preparação do solo, estocagem – produtos que compõe a cultura ex: sementes, adubos, inseticidas, etc, recebimento de materiais);
- ✓ Alocação dos custos dos recursos às atividades (medindo o uso efetivo dos recursos que faz cada atividade, sempre possível ex: cultura de soja como cultura temporária);
- ✓ Identificação das unidades de custeio (estabelecendo quais os objetivos cujos custos se deseja conhecer, que ajustam o resultado do produto de diferentes atividades ex: custo com mão-de-obra, hora-máquina, lubrificantes e combustível para máquinas, quais são consideradas de saídas, por exemplo: custos da colheita, vendas, clientes, projetos, unidades de negócios, etc);
- ✓ Aplicação dos custos das atividades às saídas, (alocação através dos “cost drivers”) quantidade de trabalho, ou justificativa de custos através da unidade de operação de cada atividade identificada previamente. Neste ato

inclui também, o cálculo do custo unitário dos produtos que se utilizam dos materiais diretos, sem necessidade de passarem pelas atividades.

As tabelas abaixo, demonstram uma visualização das áreas funcionais de atividades dentro de um ambiente rural durante uma safra. Quanto mais atividades forem demonstradas dentro da estrutura maior será a visualização. As tabelas abaixo foram adaptadas do texto do livro de Ching (2003, p.147) – Modelo de Custeio Baseado em Atividades.

Áreas Funcionais Básicas de uma Empresa	
EMPRESA	
Áreas Funcionais de FIM	Áreas Funcionais Meios
PRODUÇÃO	Adm.Financeira (Financiamentos de Materiais)
	Adm. de RH
MARKETING	Adm. de Serviços
	Gestão Empresarial

Fonte: Adaptação Ching (2003,p.147)

Atividades da Área Funcional de Marketing			
FUNÇÕES			
Preço	Produto	Promoção	Distribuição
Estudos e Análises (Solo)	Desenvolvimento dos Produtos Atuais	Material Promocional	Venda Atacado
	Lançamento de Novos Produtos	Promoção	Vendas Cooperativas
Estrutura de Preços, Descontos e Prazos	Estudo de Mercado	Publicidade dentre outros	Venda Direta
	Forma de Apresentação		Entrega ao Banco
	Embalagem		Venda Cerealista
			Expedição

Atividades da Área Funcional de Produção

FUNÇÃO				
Manutenção	Processo Produtivo Fabricação			Qualidade
Corretiva	Soja	Programação	Controle	Programação
Preventiva	Feijão			Controle
	Milho			

Fonte: Adaptação Ching (2003, p.147)

Atividade Funcional Administrativa Financeira Adm. Financeira

FUNÇÕES				
Planejamento de Recebimento Financeiro	Capacitação de Recursos Financeiras	Gestão dos Recursos Disponíveis	Seguros	Contábil
Orçamento	Títulos	Pagamentos	Liquidação de Sinistros	Contabilidade Geral
Programação das Necessárias	Empréstimos/ Financ.	Recebimentos	Adm. das Apólices	Contabilidade Patrimonial
Projeções Financeiras	Adm. de Contratos, Empréstimos e Financeira	Operações Bancárias	Contratação de Apólice	Contabilidade de Custos
Análise do Mercado de Capitais		Fluxo de Caixa	Análise Merc. Securitário	
		Acompanhamento dos Recursos Financeiros		

Fonte: Adaptação Ching (2003,p.147)

Atividade de Área Funcional de Administração de Materiais

FUNÇÕES

Planejamento de Materiais e Equipamentos	Aquisições	Contratação de Serviços	Gestão de Materiais e Equipamentos
Orç. Compras Normatização Análise de Estoques	Seleção de Cadastramento de Fornecedores: Fornec. De Peças Fornec. Equipamentos Fornec. Comb/ Lucros Fornec. Insumos	Manutenção: Mecânica: gaseira, implementos, subsolador, terraceador (discos), plantadeiras, grades, dentre outras	Inspeção e Recebimento Movimentação de Materiais Alienação de Mat. E Equip. Controle de Estoque Distribuição e Armazenagem de Mat. Equipamentos.
Programação de Necessidades : Insumos Calcário Adubo Inoculante Herbicida Fungicida Inseticidas Pulverização da Área	Compras de Materiais:		
Programação das Necessidades de Combustíveis: Combustíveis Óleo Diesel Graxa	Compras de Equipamentos: Niveladora Bomba de Graxa Subsolador Pneus Pulverizador		
	Compras de Peças para Reposição: Pneus, Peças, Manutenção de esteira, Manut. Tratores, rodas, rolamentos dentre outros		

Adaptação: Ching (2003, p.147)

Atividades da Área Funcional de Administração de Recursos Humanos - RH

FUNÇÕES

Planejamento	Suprimento do Quadro	Gestão de RH	Desenvolvimento De RH	Pagamento Recolhimento	Benefícios	Obrigações Sociais
Programação de Necessidades Pessoal	Cadastro de candidatos a emprego	Movimentação de Pessoal	Relação com Sindicatos	Folha de Pagamento	Assistência Social	Medicina do Trabalho
Análise de Mercado de Trabalho,	Recrutamento	Cargo e Salários	Avaliação de Desempenho	Encargos Sociais	Assistência Médica	Segurança no Trabalho
Orçamento de Pessoal	Seleção	Controle de Pessoal	Acompanhamento de Pessoal: Horas Trabalhadas	Rescisões dos Contratos (temporários / fixos)	Empréstimos/ financiamento	Ações Trabalhistas
	Registro e Cadastramento	Acompanhamento de Orçamento de Pessoal	Treinamento: Tec. Agrícola, Agrônomos etc.	Auxílios, dentre outros	Lazer	Relatórios Fiscais
	Contratação de Mão-de-obra de Plantio (temporário) Contratação de Mão-de-obra de colheita (temporário)					

Fonte: Adaptação Ching (2003, p.147)

Atividades de Áreas Funcionais de Administração de Serviços

FUNÇÕES

Patrimônio Imobilizado	Transportes	Serviços de Apoio
Cadastro do Patrimônio Imobilizado	Adm. das Frotas de Veículos	Manutenção e conserto de locais de instalações (Silos dentre outros)
Alienação e Locação de Imóveis	Planejamento das Frotas de Veículos	Adm. de Móveis e Equipamento de Escritório
Administração Patrimônio Imobilizado		Serviço de Cozinha/ Copa (Fixos e Temporários)
		Serviços de Segurança
		Serviços Jurídicos, dentre outros

Adaptação: Ching (2003, p.147)

O ABC define custos em termos de atividades e processo de organizações e os determinados custos associados com as atividades.

O método ABC, rasteia custos de suporte/ indiretos para as atividades de acordo com o seu consumo. Assim que for definido o custo por atividades de acordo com o consumo de cada atividade, estes são levados aos objetos de custos (produto, serviços, clientes dentre outros).

Diante disto, tem que se concordar com ching, (2003. p.148) quando ele diz “que atividades consomem recursos, e objetos de custos demandam atividades, à medida de suas necessidades”.

O ABC, não segrega custos e despesas, mas separa atividades que adicionam valor das que não adicionam valor aos produtos. As atividades que agregam valor são aquelas que

Segundo o estudo de Pagano, em sua dissertação de mestrado, seguindo esta aplicação, “os objetos de custeio representam a etapa final da alocação dos custos na metodologia ABC, esses objetos são representados por produtos, serviços, funções (áreas), clientes, regiões, mercado”.

A especificação dos objetos de custeio é tarefa gerencial que irá determinar o nível de profundidade a ser trabalhado pelo sistema em base de ABC.

A escolha dos objetivos de custeio irá depender da intenção ou do alvo que pretende assumir o projeto ABC, bem como dos recursos disponíveis

na empresa para implementação e manutenção do sistema, visto que, quanto mais detalhado, mais dispendiosa e mais completa fica.

O Método de ABC, permite melhorar os processos de negócios, identificar e controlar seus custos, e possibilita melhor processo de tomada de decisão.

Quando usa o processo, por meio de técnica de mapeamento de processos de atividades, a empresa enxerga que o trabalho e o custo fluem ao longo do trabalho de cada departamento, e fica em condições de separar as atividades que agregam valor aos produtos e serviços e as atividades que não agregam valor.

O método ABC pode complementar os sistemas usados tradicionalmente pela Contabilidade de Custos e existir simultaneamente com eles. Não necessariamente se acredita que o método foi desenvolvido para substituir outros existentes; a análise deve relacionar nas virtudes conhecidas do mesmo por ser, incontestavelmente, mais atrativo para os empresários, gerentes e demais usuários da informação gerada para a gestão. Foram apresentados ângulos de análises que demonstra que o ABC oferece uma vasta vantagem prática.

✓ A seleção dos direcionadores será focada aos que melhor se adequa à distribuição ou que tem maior relação com a atividade, levando em consideração que os recursos são sempre escassos.

- ✓ As informações centralizadas nas atividades, unidades de gestão e no controle vão possibilitar as tomadas de decisão, que permitem a correção de ineficiências e ainda reduzir custos.

CONCLUSÃO

Este trabalho permite avaliar que o método mais atualizado ao qual o gestor tem uma maior visualização de todas as atividades que compõe a safra é o método ABC, se comparando com os métodos tradicionais de custeio Absorção e Variável.

A fazenda pesquisada não reuniu condições de oferecer informações suficientes para compor uma análise de aplicação dos custos na pesquisa, foi constatado que o gestor não assume o trabalho de agricultor como uma empresa, a inexistência contabilização, falta de planejamento e aplicação de métodos de custeios.

A indicação inicial do estudo, foi fazer um planejamento para implantar o sistema de custeio dentro da metodologia ABC, na fazenda Dayer, no município de Cristalina-GO.

O trabalho, inicialmente, procurou demonstrar a agricultura no Brasil como todo, apresentando um levantamento da área e da quantidade de produção de soja no Brasil e identificando a situação do estado de Goiás, durante a safra 2005, dados informados pelo Ministério da Fazenda, com levantamentos pesquisados pelo IBGE.

Apresentou uma explanação dos pequenos e médios produtores no Brasil, identificando que a maioria deles não assume as suas propriedades como empresas, e diante desta situação, eles deixam de ter controles sobre as suas propriedades, não conseguindo com isto identificar o ganho real, tornando

difícil o convívio e a participação dos seus negócios no mundo globalizado, em que a sua atividade está inserida de maneira bastante relevante no Brasil.

Foi demonstrado que o Custeio Baseado em Atividades, propicia vantagens aos gestores das empresas agrícolas de pequeno e médio porte de modo a gerar informações para auxiliar na tomada de decisão, pois, através da fundamentação teórica de aplicação dos métodos tradicionais se concentra nos custos correntes de produção, focados na diluição de custos fixos, funcionam melhor na geração de demonstrativos financeiros atuais e como subsídio à atuação de órgãos reguladores.

Constatou para uma melhor identificação dos métodos tradicionais usados foram apresentados os métodos de Custeio por Absorção e Variável, os quais são importantes e capazes de fazerem análises para tomada de decisão, porém, não fornecem para a empresa uma visualização detalhada de seus custos por atividades, o qual é importante para os agricultores devido a sua rotina de variedades de plantio direto.

O ABC é o que mais se adapta, para método de custeio na atividade agrícola, pois, o método analisa relações existentes entre o desempenho da atividade no período de safra, e os recursos que os produtores dispõe para suas demandas de plantio, fornecendo aos gestores informações mais precisas de custos de despesas por atividades.

BIBLIOGRAFIA

- ANCELLES, Pedro Einstein dos Santos. **Manual de Tributo da Atividade Rural**. . ed. São Paulo:Atlas, 2003.
- BRIMSON, James. Contabilidade por Atividades – **Uma Abordagem do Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo, Atlas – 1996.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividade** – Activity Based Management. São Paulo. Atlas, 3 ed. 2001.
- MARION, José Carlos; SANTOS, Gilberto José dos, SEGATTI, Sonia. **Administração de Custos na Agropecuária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. **Contabilidade Rural**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness**. 1.ed. São Paulo - Atlas
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6.ed. São Paulo – 1998 – Atlas
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implantação**. São Paulo. Atlas, 1991.
- PAVADOVEZE, Carlos Luiz,. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo – 2000 – Atlas
- VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de Custos** – Um Enfoque Direto e Objetivo. 7 ed. São Paulo – 2003 - Frase Ltda.
- Boletim IBRACON - nº 308 **O Sistema de Custos Para uma Nova Empresa**.
- Revista Brasil – **Ministérios das Relações Exteriores**. Pág. 34 a 40. 1 ed. nº01.2003
- Revista de Contabilidade do CRC-SP. Pág. 17 a 27 e 52 a 59. Ano IV. nº11-março de 2003.

Revista Brasileira de Contabilidade – Brasília nº 116 – Mar/Abr.1999 – Artigo
de Claudenir Antonio – pág. 140 a 146.